

Ключові слова: інструменти торговельного захисту, антидемпінговий процес, антисубсидійний процес, спеціальний процес, стадії антидемпінгового процесу.

Резюме

В статье проведено теоретическое исследование отечественного законодательства в сфере торговой защиты, предложено определение сущности антидемпингового, антисубсидиционного и специального процессов, определены основные и дополнительные стадии указанных процессов. Исследованы отдельные аспекты взаимодействия органов государственной власти на каждой стадии антидемпингового, антисубсидиционного и специального процессов и разработаны предложения относительно усовершенствования отечественного законодательства в данной сфере.

Ключевые слова: инструменты торговой защиты, антидемпинговый процесс, антисубсидиционный процесс, специальный процесс, стадии антидемпингового процесса.

Summary

The present article provides theoretical research of domestic legislation in trade defence sphere; it is proposed definition of the essence of anti-dumping, anti-subsidizing and safeguard proceedings, the basic and secondary stages of these proceedings. Author researches some aspects of the interaction of state authorities at the stages of the anti-dumping, anti-subsidizing and safeguard proceedings and provides proposals for improving national legislation in this area.

Key words: trade defence instruments, anti-dumping proceeding, anti-subsidizing proceeding, safeguard proceedings, stages of anti-dumping proceeding.

Отримано 17.12.2010

Ю. А. МОРОЗ

Юлія Анатоліївна Мороз, здобувач Київського міжнародного університету

ПІЛЬГОВИЙ РЕЖИМ ОПОДАТКУВАННЯ ДЛЯ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ВИРОБНИКІВ (ЗАСТОСУВАННЯ СУДАМИ НОРМ МАТЕРІАЛЬНОГО ПРАВА, А САМЕ п. 11.21 ТА 11.29 статті 11 ЗАКОНУ УКРАЇНИ «ПРО ПОДАТОК НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ» У ПЕРІОД 2008–2009 рр.)

В Україні, як і в багатьох інших країнах світу, податок на додану вартість є одним із основних джерел формування доходної частини бюджету. Тому зрозуміло, що нормальне функціонування цього податку є важливим для економіки країни. Податок на додану вартість (далі ПДВ) – це один із різновидів універсальних акцизів, є непрямим податком. ПДВ як непрямий податок є ціноутворюючим і має тим більший вплив на загальний рівень цін у державі, чим вище його ставка та обсяг товарів, робіт і послуг, що входить до об'єкта оподаткування.

У загальній системі податків і обов'язкових платежів ПДВ посідає особливе місце, охоплює найбільшу кількість суб'єктів господарювання та є одним з основних джерел наповнення Державного бюджету України. Проте, саме з ним пов'язана найбільша кількість порушень податкового законодавства. Однією з причин цього є складність податкового законодавства, постійне внесення змін і доповнень до чинних нормативно-правових актів. На сьогодні питання оподаткування ПДВ регламентується Законом України «Про податок на додану вартість» від 03.04.1997 № 168/97-ВР із змінами та доповненнями¹, підзаконними та локальними нормативно-правовими актами.

З точки зору вирішення фіскальних завдань, непрямі податки, а отже і ПДВ, завжди є ефективними. Одним з головних чинників є різниця в базах оподаткування: прибуток або дохід при прямому оподаткуванні та обсяг і структура споживання – при непрямому оподаткуванні. ПДВ є найпрогресивнішою формою оподаткування споживання. Разом із тим, як свідчить вітчизняний досвід, практика нарахування, процеси адміністрування і сплата податку вимагає подальшого удосконалення механізму справляння відповідно до умов перехідної економіки в Україні.

На сьогодні питання про відшкодування ПДВ залишається відкритою та актуальною темою, над якою необхідно працювати і науковцям, і практикам.

Мета статті полягає в аналізі судової практики, а саме, щодо застосування судами норм матеріального та процесуального права при вирішенні справ за позовами платників податків до податкових органів про відшкодування ПДВ.

У результаті колізій чинного законодавства щодо застосування ПДВ до судових органів надходить велика кількість позовів, які вирішуються як на користь платників податків, так і на користь органів державної податкової служби України. Як приклад, пропонуємо розглянути питання застосування судами в період

2008–2009 рр. норм матеріального права, а саме п. 11.21 та 11.29 ст. 11 Закону України «Про податок на додану вартість», якими передбачено бюджетне відшкодування ПДВ на вимогу сільськогосподарських товаровиробників, що застосовували пільговий режим оподаткування.

Тривалий час у судовій практиці залишалося проблемним питання бюджетного відшкодування ПДВ на вимогу сільськогосподарських товаровиробників, які застосовували пільговий режим оподаткування, встановлений п. 11.21 та 11.29 ст. 11 Закону України «Про податок на додану вартість». У всіх розглянутих справах зазначеної категорії предметом спору було підтвердження права на бюджетне відшкодування сільськогосподарським товаровиробникам сум ПДВ, сплачених ними постачальникам у результаті здійснення сільськогосподарськими товаровиробниками господарської діяльності з рослинною та тваринницькою продукцією власного виробництва. При цьому відповідні суми до відшкодування заявлялися сільськогосподарськими товаровиробниками і сільськогосподарськими підприємствами у загальній податковій декларації з ПДВ.

Одночасно, з загальною податковою декларацією з ПДВ сільськогосподарськими товаровиробниками подавалися і спеціальні податкові декларації. У таких деклараціях відображалися або результати операцій з продукцією тваринництва, або результати операцій із поставки сільськогосподарськими товаровиробниками товарів (робіт, послуг) власного виробництва (рослинної продукції).

До відшкодування у загальній податковій декларації заявлялися, зокрема, суми податкового кредиту, які виникали в результаті придбання сільськогосподарськими товаровиробниками основних фондів, призначених для використання у процесі виробництва сільськогосподарської продукції.

В одних випадках адміністративними судами ухвалювалися рішення про задоволення позовних вимог та про відшкодування зазначених вище сум ПДВ, заявлених у загальній декларації з ПДВ. При цьому судами було зроблено висновок про те, що законодавством України, яке регулює розглядуване питання, не встановлено жодних вказівок щодо правил відображення сум податкового кредиту при придбанні сільськогосподарським товаровиробником основних фондів. Тому, на думку судів, включення сум ПДВ, сплачених у зв'язку з придбанням основних засобів, у загальну податкову декларацію з ПДВ, не порушує порядку складання спеціальної податкової декларації з ПДВ².

Крім того, судами вказувалося на те, що норма п. 11.29 ст. 11 Закону України «Про податок на додану вартість» щодо операцій з поставки товарів (робіт, послуг) власного виробництва, не містить прямої вказівки на її застосування при здійсненні операцій із придбання сільськогосподарським товаровиробником основних засобів чи матеріальних ресурсів.

Однак, у разі винесення рішень про відмову в позові суди посилалися на те, що згідно з п. 11.29 ст. 11 Закону України «Про податок на додану вартість» дію п. 7.7 ст. 7 та п. 10.1 та 10.2 ст. 10 цього Закону для сільськогосподарських товаровиробників зупинено. Натомість, облік податкових зобов'язань і податкового кредиту за операціями з поставки сільськогосподарськими товаровиробниками товарів (робіт, послуг) власного виробництва здійснюється відповідно до п. 4 Порядку акумуляції та використання коштів, які нараховуються сільськогосподарськими товаровиробниками, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 26 лютого 1999 р. № 271. Цим пунктом передбачено, що залишок податкового кредиту за операціями з поставки сільськогосподарської продукції власного виробництва зраховується на зменшення податкових зобов'язань наступних податкових періодів. При цьому суди робили висновок щодо відсутності будь-яких винятків із зазначеного правила для операцій з придбання основних фондів, що підлягають використанню в процесі виробництва сільськогосподарської продукції.

Таким чином, у практиці адміністративних судів України склалися дві правові позиції щодо правомірності віднесення до загальної податкової декларації з ПДВ податкового кредиту, утвореного в результаті придбання сільськогосподарськими товаровиробниками основних фондів для використання останніх у виробництві сільськогосподарської продукції³. Одна позиція полягала в тому, що суми ПДВ, сплачені (нараховані) сільськогосподарськими товаровиробниками під час придбання ними основних фондів, навіть і призначених для використання у виробництві сільськогосподарської продукції, відображаються в загальній податковій декларації з ПДВ. Відповідно, такі суми можуть включатися до сум бюджетного відшкодування сільськогосподарських товаровиробників на загальних підставах. Інша позиція ґрунтувалася на тому, що чинне податкове законодавство передбачає окремий податковий облік результатів операцій з сільськогосподарською продукцією власного виробництва в спеціальних податкових деклараціях з ПДВ, і цей порядок поширюється також і на основні фонди, що використовуються в розглянутих операціях. Відтак, суми ПДВ, сплачені сільськогосподарськими товаровиробниками постачальникам під час придбання таких основних фондів, повинні відображатися лише в спеціальних податкових деклараціях з ПДВ. Відповідно, залишок податкового кредиту за розглянутими операціями повинен зраховуватися на зменшення податкових зобов'язань наступних податкових періодів, а тому не може впливати на розмір бюджетного відшкодування з ПДВ.

Верховним Судом України правову позицію з розглядуваного питання було визначено у 2008–2009 рр.

У постанові Верховного Суду України від 24 лютого 2009 р. у справі за позовом Закритого акціонерного товариства «А» до Державної податкової інспекції, Головного управління Державного казначейства про визнання нечинним податкового повідомлення-рішення та спонукання до вчинення дій, Верховний Суд України, скасовуючи ухвалу Вищого адміністративного суду від 14 листопада 2007 р., а також рішення судів першої та апеляційної інстанцій зазначив наступне⁴: відповідно до абз. 4 п. 1.2 розділу 1 «Загальні положен-

ня» Порядку заповнення та подання податкової декларації з податку на додану вартість, затвердженого наказом Державної податкової адміністрації України від 30 травня 1997 р. № 166, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 9 липня 1997 р. за № 250/2054 (у редакції, чинній на час виникнення спірних правовідносин)⁵, платники податку, в яких згідно із чинним законодавством (п. 11.21, 11.29 ст. 11 Закону № 168/97-ВР) суми ПДВ повністю залишаються в розпорядженні для цільового використання, подають податкову декларацію з ПДВ (скорочену). До такої податкової декларації включаються лише ті операції, що стосуються спеціальних режимів, установлених зазначеними пунктами.

Згідно з п. 4 Порядку акумуляції та використання коштів, які нараховуються сільськогосподарськими товаровиробниками – платниками податку на додану вартість щодо операцій з продажу товарів (робіт, послуг) власного виробництва, включаючи продукцію (крім підакцизних товарів), виготовлену на давальницьких умовах із власної сільськогосподарської сировини⁶ (далі – Порядок акумуляції та використання коштів), затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 26 лютого 1999 р. № 271, на підставі даних бухгалтерського та податкового обліку сільськогосподарський товаровиробник складає декларацію з ПДВ з реалізованої продукції, товарів (робіт, послуг) власного виробництва, включаючи продукцію (крім підакцизних товарів), виготовлену на давальницьких умовах із власної сільськогосподарської сировини, крім операцій з продажу переробним підприємством молока та м'яса живою вагою, і в терміни, передбачені законодавством для звітності, подає її до органів державної податкової служби.

Одночасно з декларацією з ПДВ⁷ за відповідний звітний період сільськогосподарські товаровиробники подають до органу державної податкової служби за місцем реєстрації довідку про цільове використання сум ПДВ за попередній звітний період, форма та зміст якої визначаються Державною податковою адміністрацією України за погодженням із Міністерством аграрної політики. Залишок податкових зобов'язань відповідно до декларації з ПДВ з реалізованої продукції, товарів (робіт, послуг) власного виробництва, включаючи продукцію (крім підакцизних товарів), виготовлену на давальницьких умовах із власної сільськогосподарської сировини, тобто різниця між сумою ПДВ, одержаною сільськогосподарськими товаровиробниками від покупців, та сумою ПДВ, сплаченою ними постачальникам, перераховується сільськогосподарськими товаровиробниками з поточного рахунка на окремий рахунок у терміни, передбачені для перерахування суми ПДВ до бюджету.

Не перераховані на окремий рахунок зазначені кошти вважаються такими, що використовуються не за цільовим призначенням, і підлягають стягненню до державного бюджету в безспірному порядку. Зазначений окремий рахунок сільськогосподарський товаровиробник повинен відкрити протягом одного звітного періоду. Залишок податкового кредиту відповідно до згаданої декларації, тобто від'ємна різниця між сумою ПДВ, одержаною сільськогосподарськими товаровиробниками від покупців, та сумою ПДВ, сплаченою ними постачальникам, зараховується сільськогосподарським товаровиробникам на зменшення податкових зобов'язань наступних звітних періодів.

Таким чином, твердження судів першої та апеляційної інстанцій, з якими погодився касаційний суд, щодо обґрунтованості включення податкового кредиту з ПДВ до загальної декларації з цього податку є безпідставним, оскільки податкові зобов'язання були задекларовані за спеціальною податковою декларацією. Отже, на думку Верховного Суду України, сільськогосподарські товаровиробники не можуть вимагати бюджетного відшкодування сум ПДВ за операціями, що підлягали відображенню у спеціальній податковій декларації з ПДВ.

Основною причиною виникнення різної судової практики в адміністративних судах України з розглядуваного питання є недостатня деталізація його правового регулювання у п. 11.21 та 11.29 ст. 11 Закону України «Про податок на додану вартість».

Підзаконні нормативні акти, зокрема, Порядок акумуляції та використання коштів, які нараховуються сільськогосподарськими товаровиробниками – платниками податку на додану вартість щодо операцій з продажу товарів (робіт, послуг) власного виробництва, включаючи продукцію (крім підакцизних товарів), виготовлену на давальницьких умовах із власної сільськогосподарської сировини, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 26 лютого 1999 р. № 271, було прийнято до суттєвих змін у законодавчому регулюванні справляння ПДВ, які відбулися у 2005 р. Тому, нормативні акти не містять достатньо чітких приписів, які б встановлювали порядок формування сум бюджетного відшкодування сільськогосподарськими товаровиробниками.

Разом із тим на сьогодні п. 11.21 та 11.29 ст. 11 Закону України «Про податок на додану вартість» у редакції, що була предметом розгляду Верховного Суду України, втратили чинність. Тому подальший аналіз питання, що висвітлюється на предмет необхідності вдосконалення чинного законодавства, втратив актуальність до формування практики застосування нових редакцій норм Закону України «Про податок на додану вартість». Маємо надію, що вказані проблеми не будуть виникати після прийняття Податкового кодексу України, який має чітко визначити особливості відшкодування ПДВ.

¹ Закон України «Про податок на додану вартість» від 3 квітня 1997 р. № 168/97 – ВР із змінами і доповненнями // Урядовий кур'єр. – 8 травня 1997 р. – № 80–81.

² Оглядовий лист Вищого адміністративного суду України від 25.12.2009 р.

³ Там само.

⁴ Там само.

⁵ Порядок заповнення та подання декларації з податку на додану вартість, затверджений наказом ДПА України від 30.05.1997 р. № 166 та зареєстрований у Міністерстві юстиції України 09.07.1997 р. за № 250/2054 (у редакції наказу ДПА України від 15.06.2005 р. № 213).

⁶ Порядок акумуляції та використання коштів, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 26 лютого 1999 р. № 271.

⁷ Наказ ДПА України від 30.05.1997 р. № 166 «Про затвердження форми податкової декларації та Порядку її заповнення і подання», зареєстрований в Міністерстві юстиції України 09.07.1997 р. за № 250/2054, із змінами і доповненнями.

Резюме

У статті зроблений аналіз застосування Верховним Судом України норм матеріального права, а саме п. 11.21 та 11.29 статті 11 Закону України «Про податок на додану вартість» у період 2008 – 2009 рр., проаналізовано помилки, які допускали суди попередніх інстанцій при розгляді вищезазначеної категорії справ.

Ключові слова: пільга, режим, оподаткування, податок на додану вартість.

Резюме

В статье дан анализ применения Верховным Судом Украины норм материального права, а именно п. 11.21 и 11.29 статьи 11 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» в период 2008 – 2009 гг., проанализированы ошибки, которые допускали суды предыдущих инстанций при рассмотрении вышеупомянутой категории дел.

Ключевые слова: льгота, режим, налогообложение, налог, на добавленную стоимость.

Summary

In this article the comparative analysis of application of the material norms of the law by the Supreme court of Ukraine has been made, namely paragraphs 11.21 and 11.29 article 11 Law of Ukraine «About value-added tax» within 2008 – 2009 years. Besides kinds of the errors the courts of previous instances have committed during consideration above mentioned category of legal cases were analyzed.

Key words: a privilege, mode, taxation, tax, a value-added-tax.

Отримано 20.12.2010

Р. В. ЯКУБОВСЬКИЙ

*Роман Володимирович Якубовський, аспірант
Інституту держави і права ім. В. М. Корецького
НАН України*

ПРАВОВІ ЗАСАДИ ФІНАНСОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ НАВЧАЛЬНИХ ЗАКЛАДІВ: ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД І ПЕРСПЕКТИВИ ЙОГО ВИКОРИСТАННЯ В УКРАЇНІ

Правові проблеми фінансового забезпечення навчальних закладів України вказують на необхідність здійснення порівняльно-правового аналізу та вивчення зарубіжного досвіду фінансування навчальних закладів з відповідних фондів коштів, зіставлення їх із вітчизняними джерелами залучення та використання матеріальних ресурсів. Разом із тим удосконалення фінансування навчальних закладів України не може зводитись до прямого копіювання та правового закріплення іноземних систем фінансування та їх елементів, оскільки навчальні заклади України мають власні багаторічні традиції розвитку.

Вивчення зарубіжного досвіду «є важливим, але не самодостатнім чинником. Його майже завжди буває мало. Ідеологію реформи, спираючись на один лише зарубіжний досвід, «сконструювати» не можна і не треба. При визначенні державного курсу в галузі освіти передусім враховують національні інтереси і національні цілі, основні засади національної політики та національної стратегії»¹. Вітчизняні ідеї, концепції, моделі, методики, навчальні заклади нового типу необхідно формувати власним шляхом, з послідовним та науково обґрунтованим урахуванням національних традицій, конкретних умов і можливостей, а також світових тенденцій по розв'язанню глобальних проблем людства². Тому лише на підставі наукового аналізу та комплексного дослідження можливе запровадження перспективних світових тенденцій фінансування навчальних закладів України.

Питанням зарубіжного досвіду фінансування освіти присвячені дослідження таких вчених, як Т. М. Боголіб, А. Б. Віфлеємський, В. С. Журавський, С. А. Калашнікова, І. С. Каленюк, А. О. Монаєнко, О. О. Романовський та ін. Разом із тим, постають питання подальшого дослідження та порівняння зарубіжного досвіду залучення навчальними закладами матеріальних ресурсів.

Метою цієї статті є розкриття аспектів зарубіжного досвіду фінансового забезпечення навчальних закладів, а також узагальнення даного досвіду з метою вдосконалення законодавства для ефективного фінансового забезпечення навчальних закладів України.